

اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية

THE CONSIDERATION OF ENVIRONMENTAL MATTERS
IN THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

المحتويات	الفقرات
مقدمة	12-1
إرشادات حول تطبيق المعيار الدولي للتدقيق (310)	
(معرفة طبيعة عمل المنشأة)	16-13
إرشادات حول تطبيق المعيار الدولي للتدقيق (400)	
(تقدير المخاطر والرقابة الداخلية)	29-17
إرشادات حول تطبيق المعيار الدولي للتدقيق (250)	
(مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية)	34-30
الإجراءات الجوهرية.	47-35
إقرارات الإدارة	48
تقديم التقارير	50-49
ملحق (1): الحصول على معرفة بطبيعة عمل المنشأة من وجهة نظر بيئية-أسئلة توضيحية.	
ملحق (2): الإجراءات الجوهرية لاكتشاف الخطأ الجوهرية بسبب أمور بيئية.	

يتم إصدار البيانات الدولية لمهنة التدقيق (البيانات) من قبل اللجنة الدولية لمهنة التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، وذلك لغرض توفير مساعدة عملية للمدققين لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق، أو لتعزيز الممارسات المهنية الجيدة، علماً بأن هذه البيانات لا تمتلك نفس صلاحية المعايير الدولية للتدقيق.

إن هذا البيان لا ينشئ أي مبادئ أساسية أو إجراءات جوهرية جديدة: وإنما الغرض منه هو لمساعدة المدققين وتطوير الممارسات الجيدة، وذلك بتوفير إرشادات حول كيفية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في حالة وجود أمور بيئية لها أهمية على البيانات المالية. إن المدى الملأئم لأي إجراءات للتدقيق موصوفة في هذا البيان، في حالة معينة، تتطلب من المدقق إبداء اجتهاد على ضوء متطلبات المعايير الدولية للتدقيق من جهة وظروف المنشأة من جهة أخرى.

تمت المصادقة على هذا البيان من قبل اللجنة الدولية لمهنة التدقيق في مارس (آذار) 1998، لنشره في مارس (آذار) 1998.

إن وجهة نظر القطاع العام، والتي تصدرها لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين، مدرجة في نهاية البيان الدولي لمهنة التدقيق. وفي حالة عدم وجود منظور للقطاع العام، فإن البيان الدولي لمهنة التدقيق قابل للتطبيق، من كافة النواحي الهامة، في القطاع العام.

مقدمة

الغرض من هذا البيان

1. أصبحت الأمور البيئية ذات أهمية لعدد متزايد من المنشآت، وقد يكون لها تأثير جوهري، في حالات معينة، على بياناتها المالية. هذه المواضيع أصبحت تثير اهتمام متزايد من مستخدمي البيانات المالية. إن إقرار وقياس هذه الأمور، والإفصاح عنها، هي من مسؤولية الإدارة.
2. لا تعتبر الأمور البيئية مهمة لبعض المنشآت. ولكن عندما تكون الأمور البيئية مهمة لمنشأة ما، فقد تكون هناك مخاطر بوجود أخطاء جوهرية (ومن ضمنها إفصاح غير كاف) في البيانات المالية تنشأ عن مثل هذه الأمور. في مثل هذه الظروف، يحتاج المدقق إلى مراعاة الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية.
3. يمكن أن تكون الأمور البيئية معقدة، لذا فإنها قد تتطلب اعتبارات إضافية من قبل المدققين. إن هذا البيان يوفر مساعدة عملية للمدققين وذلك من خلال شرح:
 - أ- الاعتبارات الرئيسية للمدقق عند تدقيق البيانات المالية ذات العلاقة بالأمور البيئية.
 - ب- أمثلة حول التأثيرات المحتملة للأمور البيئية على البيانات المالية.
 - ج- الإرشادات التي قد يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند اتخاذ اجتهاداً مهنيّاً في مثل هذا المحيط، لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المتعلقة بـ:
 - معرفة طبيعة عمل المنشأة (المعيار الدولي للتدقيق 310).
 - تقدير المخاطر والرقابة الداخلية (المعيار الدولي للتدقيق 400).
 - مراعاة القوانين والأنظمة (المعيار الدولي للتدقيق 250)
 - الإجراءات الجوهرية الأخرى (المعيار الدولي للتدقيق 620 وبعض المعايير الأخرى).
 إن الإرشادات بموجب التسلسل (ت) تعكس السياق النموذجي لعملية التدقيق. فبعد أن يحصل المدقق على معرفة كافية عن طبيعة عمل المنشأة، فإنه يقوم بتقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية على البيانات المالية، هذا التقدير يتضمن مراعاة القوانين والأنظمة البيئية التي لها صلة بالمنشأة، وقد توفر أساساً للمدقق ليقرر فيما إذا كانت هناك حاجة لإعطاء عناية للأمور البيئية خلال إجراء تدقيق البيانات المالية. يوفر الملحق (1) أسئلة توضيحية قد يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند حصوله على معرفة بطبيعة عمل المنشأة، وبضمنها فهم لبيئة الرقابة في المنشأة وإجراءات الرقابة من وجهة نظر بيئية. كما يوفر الملحق (2) أمثلة حول الإجراءات الجوهرية التي قد يقوم بها المدقق لاكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بسبب أمور بيئية. هذه الملاحق تم إرفاقها لأغراض توضيحية فقط، وليس المقصود منها أن كافة الأسئلة والأمثلة، أو أي واحد منها، سوف يكون بالضرورة ملائماً لأي حالة معينة.
4. إن هذا البيان لا ينشئ أية مبادئ أساسية أو إجراءات جوهرية جديدة. ولكن الغرض منه مساعدة المدقق، وتطوير الممارسات الجيدة، من خلال توفير إرشادات حول تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في حالات كون الأمور البيئية مهمة لبيانات المنشأة المالية. أي مدى كون أي من إجراءات التدقيق الموصوفة في هذا البيان

ملائماً في حالة معينة، يتطلب إبداء اجتهاد من المدقق على ضوء متطلبات المعايير الدولية للتدقيق وظروف المنشأة.

5. إن هذا البيان لا يوفر إرشادات حول تدقيق البيانات المالية لشركات التأمين والمتعلقة بالمطالبات التي تتكبدتها بموجب وثائق التأمين المتعلقة بالأمور البيئية التي تؤثر على أصحاب بوالص التأمين.

الاعتبارات الرئيسية للمدقق بالأمور البيئية

6. إن هدف تدقيق البيانات المالية هو:

« ... تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعادت، من كافة النواحي الأساسية، وفقاً لإطار تقارير مالية محددة » (المعيار الدولي للتدقيق 200، الفقرة 2).

7. إن رأي المدقق المتعلق بالبيانات المالية يؤخذ ككل وليس متعلقاً بناحية معينة، وعلى المدقق، عند قيامه بتخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق وتقييم وإبلاغ نتائجها، أن يدرك بأن عدم التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة قد يؤثر جوهرياً على البيانات المالية. ومع ذلك، فلا يتوقع أن يستطيع التدقيق اكتشاف عدم الالتزام بكافة القوانين والأنظمة (المعيار الدولي للتدقيق 250، الفقرة 2). خصوصاً، فيما يتعلق بالالتزام بالمنشأة بقوانين وأنظمة البيئة، فإن غرض المدقق هو ليس تخطيط التدقيق لاكتشاف أي خرق ممكن لقوانين وأنظمة البيئة، كما أن إجراءات المدقق ليست كافية للوصول إلى استنتاج حول التزام المنشأة بقوانين وأنظمة البيئة، أو كفاية الضوابط على الأمور البيئية.

8. في كافة أنواع التدقيق، وعند وضع خطة التدقيق الشاملة، يقوم المدقق بتقييم المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية (المعيار الدولي للتدقيق 400، فقرة 11) ... يستخدم المدقق اجتهاده المهني لتقييم العوامل المرتبطة بهذا التقييم. وفي ظروف معينة فإن هذه العوامل قد تتضمن أخطاء جوهرياً في البيانات المالية بسبب أمور بيئية. إن الحاجة لأخذ الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية بعين الاعتبار، ومدى هذه الاعتبارات، يعتمد على اجتهاد المدقق فيما إذا كانت الأمور البيئية تنشأ مخاطر لخطاء جوهرياً في البيانات المالية. وفي بعض الحالات، قد لا توجد ضرورة للحكم على إجراءات تدقيق معينة. ولكن في حالات أخرى، فإن المدقق يستخدم اجتهاده المهني لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى

الإجراءات المحددة التي يعتبرها ضرورية، لغرض الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، بأن البيانات المالية ليست خاطئة بشكل جوهري. وفي حالة عدم امتلاك المدقق للكفاءة المهنية لأداء هذه الإجراءات، فقد يحتاج إلى طلب استشارة فنية من الاختصاصيين، المحامين والمهندسين وخبراء البيئة الآخرين.

9. إن الاستنتاج بأن عمليات المنشأة متفقة مع القوانين أو الأنظمة البيئية الحالية، يتطلب مهارات فنية لخبراء بيئيين، والتي لا يتوقع أن يمتلكها المدقق. كذلك فإن كون حدث أو ظرف معين نما إلى علم المدقق يعتبر خرقاً لقوانين وأنظمة البيئة، هو قرار قانوني خارج الإمكانات المهنية للمدقق، عادة. ومع ذلك، ومثل ما هو سائد مع القوانين والأنظمة الأخرى:

« ... ويوفر التدريب والخبرة وفهم المنشأة، والقطاع الذي تنتمي إليه، أساساً لتعرف المدقق على أن بعض الأعمال التي تصل لعلمه قد تشكل عدم التزام بالقوانين والأنظمة. إن قرار اعتبار عمل معين يشكل عدم التزام، يتم عادة بناءً على نصيحة صادرة من خبير مؤهل بمزاولة القانون وذو معرفة بالموضوع ولكنه في نهاية المطاف يقرر فقط من قبل المحكمة » (المعيار الدولي للتدقيق 250، الفقرة 4).

الأمور البيئية وتأثيرها على البيانات المالية

10. لأغراض هذا البيان، تحدد «الأمور البيئية» بـ:

1. المبادرة لمنع أو إلغاء أو معالجة أضرار بيئية، أو التعامل مع صيانة المصادر الممكن تحديدها وغير الممكن تحديدها (مثل هذه المبادرات قد تتطلبها القوانين والأنظمة البيئية، أو بموجب عقد، أو قد تتم طوعاً).

2. عواقب خرق قوانين وأنظمة البيئة

3. عواقب أضرار بيئية حدثت للآخرين أو للمصادر الطبيعية.
4. عواقب التزامات بديلة مفروضة بموجب القانون (مثلاً، التزام تعويض مسبب من قبل المالكين السابقين).
11. أدناه بعض الأمثلة حول أمور بيئية تؤثر على البيانات المالية:
 - صدور قوانين وأنظمة بيئية قد تتضمن تعطيل الأصول، وبالتالي الحاجة إلى شطب قيمتها المحمولة.
 - الفشل في الالتزام بالمتطلبات القانونية المتعلقة بالأمور البيئية، أو التخلص من الانبعاثات أو النفايات، أو التغيير في القوانين بأثر رجعي مما يتطلب تكاليف مستحقة علاجية أو تفويضية أو قانونية.
 - بعض المنشآت، كالصناعات الاستخراجية (استكشاف النفط والغاز، أو المناجم)، أو الصناعات الكيماوية، أو شركات إدارة النفايات، قد تتكبد التزام بيئي كنتاج عرضي مباشر من عملها الأساسي.
 - التزامات بناءة تنجم عن مبادرات طوعية، مثلاً، قد تشخص منشأة ما تلوثاً في الأرض، ومع عدم وجود إلزام قانوني فإنها قد تقرر معالجة التلوث بسبب معالجة التلوث بسبب اهتمامها بسمعتها البعيدة المدى وعلاقتها بالمجتمع⁽⁴⁾.
 - قد تحتاج منشأة ما إلى أن تفصح في الملاحظات عن وجود التزام محتمل تتعلق مصاريف بأمر بيئية لا يمكن تقديرها بشكل معقول.
 - في حالات متطرفة، قد يؤثر عدم الالتزام بقوانين وأنظمة بيئية معينة على وضع المنشأة كمشروع مستقل، وبالتالي قد يؤثر على الإفصاحات وأسس إعداد البيانات المالية.
12. لغاية تاريخ نشر هذا البيان فإن هناك القليل من المعايير المحاسبية الموثوقة، دولية كانت أم قطرية، تتعرض بوضوح لموضوع إقرار وقياس والإفصاح عن العواقب المتأتية من الأمور البيئية في البيانات المالية. ومع ذلك فإن المعايير المحاسبية الحالية توفر، بشكل عام اعتبارات عامة ملائمة تطبق أيضاً عند إقرار وقياس والإفصاح عن الأمور البيئية في البيانات المالية⁽⁵⁾.

إرشادات حول تطبيق المعيار الدولي للتدقيق (310) «معرفة طبيعة عمل المنشأة»

13. في كافة أنواع التدقيق، هناك حاجة لمعرفة كافية حول طبيعة عمل المنشأة، ليتمكن المدقق من تحديد وفهم الأمور التي قد تكون ذات تأثير مهم على البيانات المالية، وعلى عملية التدقيق، والتقرير المقدم (المعيار الدولي للتدقيق (310) - الفقرة 2). وللحصول على المعرفة الكافية لطبيعة عمل المنشأة، فإن المدقق يأخذ بعين الاعتبار الحالات المهمة التي تؤثر على عمل المنشأة والقطاع الذي تعمل ضمنه، كالمطلبات والمشاكل البيئية.
14. إن مستوى معرفة المدقق المتعلق بالأمور البيئية، والملائمة لتكليف معين، هو أقل من المستوى الموجود، عادة، لدى الإدارة أو خبراء البيئة، ومع ذلك، فإن مستوى معرفة المدقق تتطلب أن تكون كافية لتمكينه من تحديد والحصول على فهم للحوادث والمعاملات والممارسات المتعلقة بالأمور البيئية التي قد يكون لها تأثير مهم على البيانات المالية وعلى عملية التدقيق.

(4) إن مصطلح «التزامات بناءة» (والمقابل لمصطلح «التزامات قانونية حالية») قد تم توضيحه من قبل لجنة المعايير الدولية للمحاسبة بما يلي: «في بعض الأحيان تؤثر أعمال أو إقرارات إدارة المنشأة، أو التغيير في البيئة الاقتصادية، مباشرة على التوقعات المعقولة أو أعمال من هم خارج المنشأة، بالرغم من عدم وجود استحقاق قانوني لديهم، إلا أن لديهم عقوبات أخرى لا تترك للمنشأة خيار معقول لنفقات معينة. مثل هذه الالتزامات تسمى في بعض الأحيان «التزامات بناءة» (لجنة المعايير الدولية للمحاسبة: المسودة المقترحة 59-المعيار الدولي للمحاسبة المقترح حول «المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة - فقرة 16).

(5) مثلاً، المعيار الدولي للمحاسبة رقم 10 حول (الاحتمالات والحوادث الحاصلة بعد تاريخ الميزانية «توفر الاعتبارات العامة التي تطبق على إقرار والإفصاح عن الخسائر المحتملة، ومن ضمنها الخسائر الناجمة عن عواقب الأمور البيئية. ويتم حالياً إعادة النظر بالمعيار الدولي للمحاسبة (10) من قبل لجنة المعايير الدولية للمحاسبة: وإن المسودة المقترحة 59-المعيار الدولي للمحاسبة المقترح حول «المخصصات، والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة» تتضمن بعض الأمثلة على الالتزامات البيئية.

15. يراعي المدقق القطاع الذي تعمل المنشأة ضمنه، حيث قد يكون ذلك مؤشراً على إمكانية وجود التزامات واحتمالات بيئية. وهناك قطاعات معينة، بطبيعتها، تميل إلى تعرضها لمخاطر بيئية مهمة⁽⁶⁾. ومن ضمنها الصناعات الكيماوية، النفط والغاز، صناعة الأدوية، استخراج المعادن، المناجم، قطاع المرافق.
16. ومع ذلك، لا تحتاج المنشأة أن تعمل في إحدى هذه القطاعات لتكون معرضة لمخاطر بيئية مهمة. وإن التعرض المحتمل لمخاطر بيئية مهمة قد ينشأ، بشكل عام، في أي منشأة تكون:
1. خاضعة لدرجة كبيرة إلى قوانين وأنظمة بيئية.
 2. تمتلك، أو لديها ضمان على، مواقع ملوثة من المالكين السابقين (التزامات بديلة)
 3. لديها عمليات تشغيل:
- قد تسبب تلوث التربة والمياه الجوفية، أو تلوث المياه السطحية، أو تلوث الجو.
 - تستعمل مواد خطرة.
 - تخلق أو تنتج نفايات خطرة.
 - لها تأثير سلبي على الزبائن أو الموظفين أو الناس الساكنين بجوار مواقع الشركة.
- إرشادات حول تطبيق المعيار الدولي للتدقيق (400) «تقدير المخاطر والرقابة الداخلية».
17. يوفر هذا القسم من البيان الدولي إرشادات إضافية حول تطبيق أوجه معينة من المعيار الدولي للتدقيق (400)، وذلك بشرح العلاقة بين الأمور البيئية ونماذج من مخاطر التدقيق. كما يوفر، بشكل أكثر وضوحاً، أمثلة حول الأمور البيئية التي يمكن أن يراعيها المدقق والمتعلقة بـ:
- تقدير المخاطر الملزمة.
 - النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
 - بيئة الرقابة.
 - إجراءات الرقابة.
- المخاطر الملزمة**
18. يستخدم المدقق اجتهاده المهني لتقييم العوامل المتعلقة بتقدير المخاطر الملزمة عند وضع خطة التدقيق الشاملة. وقد تتضمن هذه العوامل، في بعض الحالات، مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بسبب أمور بيئية (مخاطر بيئية). لذا فإن المخاطر البيئية قد تكون جزءاً من المخاطر الملزمة.
19. أدناه أمثلة على المخاطر البيئية على مستوى البيانات المالية:
- مخاطر تكاليف الالتزام الناشئة عن متطلبات تشريعية أو تعاقدية.
 - التأثيرات المحتملة لمتطلبات بيئية محددة من قبل الزبائن، ولردود أفعالهم الممكنة حول التصرف البيئي للمنشأة.
20. في حالة اعتقاد المدقق بأن المخاطر البيئية تشكل جزءاً هاماً من تقدير المخاطر الملزمة، فإن عليه ربط هذا التقدير مع أرصدة الحسابات المهمة ومجموعة المعاملات على مستوى التأكيدات، عند قيامه بوضع برنامج التدقيق (المعيار الدولي للتدقيق (400) الفقرة 11).
21. أدناه أمثلة على المخاطر البيئية على مستوى أرصدة الحسابات أو طائفة المعاملات:
- مدى اعتماد رصيد الحساب على تقديرات محاسبية معقدة تتعلق بأمور بيئية (مثلاً، قياس مخصصات بيئية لإزالة تلوث الأرض وإصلاح الموقع مستقبلاً). ويوفر المعيار الدولي للتدقيق (540) «تدقيق التقديرات المحاسبية» إرشادات للمدقق في مثل هذه الحالات. وقد تكون المخاطر الملزمة كبيرة في حالة وجود نقص في المعلومات التي على ضوءها تم بناء تقدير معقول، مثلاً، بسبب التقنية المعقدة لإزالة وإصلاح الموقع.
 - مدى تأثير رصيد الحساب بمعاملات استثنائية أو غير مكررة تتضمن أمور بيئية.

(6) تم تعريف «مخاطر البيئة» في الفقرة (18) من هذا البيان، كجزء محتمل من المخاطر الملزمة.

النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية

22. إن من مسؤولية الإدارة تصميم وتشغيل الضوابط الداخلية للمساعدة في تحقيق إدارة منظمة وكفاءة للشركة، قدر المستطاع، ويتضمن ذلك أية أوجه بيئية. إن طريقة تحقيق الإدارة لرقابتها على الأمور البيئية تختلف في الواقع:

- المنشآت التي يكون تعرضها للمخاطر البيئية منخفض، والمنشآت المشابهة، يحتمل أن تكون رقابتها وسيطرتها على الأمور البيئية كجزء من النظام الحسابي أو نظام الرقابة الداخلي الخاص بها.
- بعض المنشآت التي تعمل في قطاعات معرضة لمخاطر بيئية عالية قد تصمم وتعمل بنظام رقابة داخلية فرعي لهذا الغرض، وذلك ينسجم مع المعايير الموجودة (لأنظمة الإدارة البيئية)⁽⁷⁾.
- منشآت أخرى تُصمم وتشغل جميع ضوابطها بنظام رقابة متكامل، يتضمن السياسات والإجراءات المتعلقة بالأمور المحاسبية والبيئية والأخرى (مثلاً، الجودة والصحة والسلامة).

23. بالنسبة لأغراض التدقيق، فإنه لا يوجد فرق في كيفية تحقيق الإدارة لرقابتها على الأمور البيئية. وعلى الأخص، فإن عدم وجود (أنظمة الإدارة البيئية) لا يعني، لوحده، بأن على المدقق الاستسجاع بوجود رقابة غير كافية على النواحي البيئية للمنشأة.

24. فقط في حالة ودود أمور بيئية، حسب اجتهاد المدقق، قد يكون لها تأثير جوهري على البيانات المالية للمنشأة، فإن المدقق يحتاج أن يحصل على فهم لسياسات وإجراءات المنشأة المهمة التي تتعلق بمراقبتها وسيطرتها على الأمور البيئية («الضوابط البيئية» للمنشأة) وذلك لغرض التخطيط لعملية التدقيق، ووضع أسلوب التدقيق الفعال. في مثل هذه الحالات فإن المدقق يهتم فقط بتلك الضوابط البيئية (من داخل أو خارج النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية) التي تعتبر مناسبة لعملية تدقيق البيانات المالية.

بيئة الرقابة

25. في كافة أنواع التدقيق، يحصل المدقق على فهم لبيئة الرقابة تكفي لتقدير موقف وإدراك وأفعال المدراء والإدارة تجاه الضوابط الداخلية وأهميتها في المنشأة (المعيار الدولي للتدقيق (400)، الفقرة 19). وتنطبق شروط مشابهة لتلك المذكورة في الفقرة (24) من هذا البيان، على حاجة المدقق على فهم لبيئة الرقابة. تتضمن عوامل الحصول على فهم لبيئة الرقابة المتعلقة بالأمور البيئية التالية:

- أداء وظائف مجلس الإدارة ولجانه، المتعلقة بالضوابط البيئية للمنشأة.
- فلسفة الإدارة وطريقة تشغيلها وأسلوبها تجاه قضايا البيئة، مثل أي جهود لتحسين الأداء البيئي للمنشأة، والمشاركة في برامج التصديق على أنظمة الإدارة البيئية، والنشر الطوعي لتقارير الأداء البيئي⁽⁸⁾. وهذا يتضمن أيضاً ردود أفعال الإدارة تجاه التأثيرات الخارجية مثل تلك المتعلقة بمتطلبات الرقابة والالتزام المفروضة من قبل السلطات النظامية والوكالات الملزمة.
- الهيكل التنظيمي للمنشأة، وطرق إنفاذ الصلاحيات والمسؤوليات للتعامل مع وظائف التشغيل البيئية للمنشأة والمتطلبات النظامية.
- نظام الرقابة الإدارية، وبضمنه وظيفة التدقيق الداخلية، وإجراء «التدقيق البيئية» (أنظر الفقرة 45 من هذا البيان)، وسياسات الأفراد، وإجراءات الفصل المناسب بين الواجبات.

(7) تم إصدار معايير أنظمة الإدارة البيئية من قبل المنظمة الدولية للتوحيد القياسي (14001: «أنظمة الإدارة البيئية - مواصفات مع إرشادات لكيفية استعمالها» صادرة عن المنظمة الدولية للتوحيد القياسي - جنيف - سويسرا، الطبعة الأولى 1996 - 09-01). وتتطلب المواصفات للمنظمات المشاركة بوضع وتطبيق منهجية منظمة لإدارة أوجه بيئية مهمة. كما تتضمن التزام بالتطوير المستمر لها. وبالنسبة لبعض الأقطار أو الأقاليم التي تستخدم معايير بيئية أخرى، كالمعايير الصادرة عن الاتحاد الأوروبي بالنيابة عن اشتراك المنشأة في (خطة الاتحاد الأوروبي للإدارة والتدقيق)، فإن هذه المعايير القطرية أو الإقليمية يمكن استعمالها من قبل الشركة كنماذج أيضاً.

(8) «تقرير الأداء البيئي» هو تقرير منفصل عن البيانات المالية، حيث توفر المنشأة للأطراف الثالثة معلومات حول التزامات المنشأة تجاه الأوجه البيئية للمشروع، سياساتها وأهدافها في هذا المجال، وإنجازاتها في إدارة العلاقة بين عمليات المشروع والمخاطر البيئية، ومعلومات كمية عن أدائها البيئي.

إجراءات الرقابة

26. عند تطبيق الاعتبارات والشروط المشار إليها في الفقرات (18-20)، قد يستنتج المدقق بحاجته للحصول على فهم للضوابط البيئية. ومن أمثلة الضوابط البيئية السياسات والإجراءات المتعلقة بـ:
- مراقبة الالتزام بالسياسة البيئية للشركة، إضافة للالتزام بالقوانين والأنظمة البيئية ذات العلاقة.
 - الاحتفاظ بنظام معلومات بيئي مناسب، والذي يتضمن تسجيل مثلاً، الكميات الفعلية للنفايات المنبثة والخطرة، والخواص البيئية للمنتجات، وشكاوي المساهمين، ونتائج التفتيش المنجز من قبل الوكالات الملزمة، وحوادث وتأثيرات الحوادث، ... الخ.
 - توفير مطابقات للمعلومات البيئية مع المعلومات المالية المناسبة مثلاً، الكميات الفعلية لنفايات الإنتاج مع تكلفة التخلص من النفايات.
 - تحديد الأمور البيئية المحتملة والطوارئ ذات العلاقة التي تؤثر على المنشأة.
27. في حالة قيام المنشأة بوضع ضوابط بيئية، يستفسر المدقق أيضاً عن الأشخاص المشرفين على هذه الضوابط، لغرض معرفة فيما إذا تم تحديد أية أمور بيئية قد يكون لها تأثير جوهري على البيانات المالية.
28. إن أحد إمكانيات المدقق للحصول على فهم لرقابة المنشأة على الأمور البيئية قد يكون بالاطلاع على تقرير الأداء البيئي، إن وجد. حيث يفصح هذا التقرير غالباً، عن التزامات وسياسات المنشأة البيئية، وضوابطها البيئية الرئيسية.

مخاطر الرقابة

29. بعد حصوله على فهم للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، قد يحتاج المدقق إلى دراسة تأثير الأمور البيئية عند تقدير مخاطر الرقابة، وعند أي اختبارات للرقابة قد تكون ضرورية لدعم التقدير. (تم شرح تقدير المدقق لمخاطر الرقابة في الفقرات 21-39 من المعيار الدولي للتدقيق 400).
- إرشادات حول تطبيق المعيار الدولي للتدقيق (250) «مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية»
30. إن الإدارة مسؤولة عن التأكد من إن عمليات المنشأة تدار وفقاً للقوانين والأنظمة. وأن مسؤولية منع واكتشاف عدم الالتزام تقع على عاتق الإدارة (المعيار الدولي للتدقيق 250 الفقرة 9). في هذا السياق، فإن على الإدارة أن تأخذ في الحسبان:
- القوانين والأنظمة التي تفرض التزامات لتعويض التلوث البيئي الناشئ من حوادث ماضية، وقد لا تكون هذه الالتزامات محدودة بأفعال المنشأة ذاتها، ولكن قد تفرض أيضاً على المالك الحالي للممتلكات بينما الضرر قد أحدثه المالك السابق (الالتزام بديل).
 - القوانين المتعلقة برقابة التلوث، أو تخفيض الانبعاث أو التخلص من النفايات.
 - التراخيص البيئية التي في بعض التشريعات، تحدد شروط تشغيل المنشأة من وجهة نظر بيئية، مثلاً، تحديد المستويات العليا للانبعاث.
 - متطلبات السلطات النظامية المتعلقة بالأمور البيئية.
31. إن التغييرات في التشريعات البيئية يمكن أن يكون له تبعات مهمة على نشاطات المنشأة، وحتى قد ينتج عنه التزامات تعود إلى حوادث ماضية والتي، في ذلك الوقت، لمهنة تكن مشمولة بالتشريع. وكمثل على الصنف الأول هو تغيير تشريعات الضوضاء والتي يمكن أن تقلص استعمال الآلات والمعدات مستقبلاً. وكمثل على الحالة التالية هو زيادة المعايير التي قد تجعل مولد النفايات ملزم بالتخلص من نفايات السنوات السابقة، حتى لو كان التخلص من النفايات قد تم الالتزام به حسب الممارسات المطبقة آنذاك.
32. إن المدقق غير مسؤول، ولا يمكن أن يعد مسؤولاً، عن منع عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة البيئية. وأيضاً، كما سبق ذكره في الفقرة 9، فإن اكتشاف إمكانية خرق القوانين والأنظمة البيئية هي عادة أبعد من المهارات المهنية للمدقق. ومع ذلك، فإن عملية التدقيق التي تجري وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق تخطط وتنفذ بشعور من الشك المهني، مدركاً بأن عملية التدقيق قد تكشف شروط أو حوادث يمكن أن تقود إلى استفسارات فيما إذا

كانت المنشأة ملتزمة بالقوانين والأنظمة البيئية ذات العلاقة، وأن عدم الالتزام يمكن أن يؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

33. كجزء من تخطيط عمليات التدقيق، يحصل المدقق على فهم عام لمثل هذه الأنظمة والقوانين البيئية، والتي إن خرقت، فيمكن أن يكون هناك توقعاً معقولاً بأن ذلك سينتج أخطاء جوهرية في البيانات المالية وفي السياسات والإجراءات المستخدمة من قبل المنشأة للالتزام بهذه القوانين والأنظمة. وعند حصول هذا الفهم العام، فإن المدقق يدرك بأن عدم الالتزام ببعض القوانين والأنظمة البيئية قد يؤثر بشكل خطير على نشاطات المنشأة.

34. لكي يحصل المدقق، عادة على فهم عام للقوانين والأنظمة البيئية ذات العلاقة فإنه يقوم:

- باستخدام المعرفة الحالية بقطاع وأعمال المنشأة.
- بالاستفسار من الإدارة (ومن ضمنهم المدراء الرئيسيين المسؤولين عن الأمور البيئية) فيما يخص سياسات وإجراءات المنشأة المتعلقة بالالتزام بالقوانين والأنظمة البيئية ذات العلاقة.
- بالاستفسار من الإدارة عن القوانين والأنظمة البيئية التي قد يتوقع أن تكون ذات تأثير أساسي على عمليات المنشأة. وأن عدم الالتزام بهذه المتطلبات قد يؤدي إلى توقف عمليات المنشأة، أو يثير الشكوك بإمكانية استمرار الشركة بنشاطها.
- بمناقشة الإدارة حول السياسات أو الإجراءات المطبقة لتحديد وتقييم واحتساب الدعاوى والمطالبات والتقدير.

الإجراءات الجوهرية

35. إن هذا الجزء من البيان يوفر إرشادات حول الإجراءات الجوهرية، ومن ضمنها تطبيق المعيار الدولي للتدقيق (620) «الاستفادة من عمل الخبير».

36. يراعي المدقق المستويات المقدرة للمخاطر الملازمة ولخاطر الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المطلوبة لتخفيض مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية إلى مستوى مقبول، ومن ضمنها الأخطاء الجوهرية في حالة فشل المنشأة في إقرار وقياس تأثيرات الأمور البيئية، والإفصاح عنها، بالشكل المناسب.

37. تتضمن الإجراءات الجوهرية الحصول على براهين من خلال الاستفسار من الإدارة المسؤولة عن إعداد البيانات المالية، ومن الموظفين المسؤولين عن الأمور البيئية. ويراعي المدقق الحاجة إلى تجميع أدلة إثبات معززة لأي تأكيد بيئي من مصادر داخل أو خارج المنشأة. وفي بعض الحالات، قد يحتاج المدقق لدراسة الاستفادة من عمل خبراء البيئة.

38. يوفر الملحق (2) أمثلة للإجراءات الجوهرية التي قد يقوم المدقق بتنفيذها لكشف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بسبب أمور بيئية.

39. إن معظم أدلة الإثبات المتوفرة لدى المدقق هي أدلة مقنعة وليست حاسمة. لذا فإن المدقق يحتاج لاستخدام اجتهاده المهني لتحديد فيما إذا كانت الإجراءات الجوهرية المخططة، منفردة أو مجمعة، مناسبة. وقد يصبح استخدام الاجتهاد المهني أكثر أهمية بسبب عدد من الصعوبات المتعلقة بإقرار قياس تبعات الأمور البيئية على البيانات المالية، مثلاً:

- غالباً ما يكون هناك فارق زمني كبير بين حدوث الفعالية التي سببت القضية البيئية، وبني اكتشافها من قبل المنشأة أو الجهات النظامية.
- إن التقديرات المحاسبية قد لا يكون لها سوابق تاريخية، أو قد يكون لها مجالات معقولة واسعة بسبب عدد وطبيعة الافتراضات التي تشكل أسس تحديد هذه التقديرات.
- إن القوانين أو الأنظمة البيئية تتطور، والتفسيرات قد تكون صعبة أو غامضة، والاستشارة مع خبير قد تكون ضرورية لتقييم تأثير هذه القوانين والأنظمة على قيم بعض الأصول (مثلاً، الأصول التي تحتوي على الحرير الصخري). كذلك قد يكون من الصعوبة عملياً عمل تقدير معقول للالتزامات معروفة؛ أو
- إن الالتزامات قد تنشأ لأسباب لا علاقة لها بنتائج الالتزامات القانونية أو التعاقدية.

40. خلال تنفيذ عملية التدقيق، مثلاً عند تقدير المخاطر الملازمة أو المخاطر الرقابة، أو عند تنفيذ إجراءات جوهرية محددة، قد تلفت انتباه المدقق أدلة تشير إلى وجود مخاطر بأن البيانات المالية قد تكون محرفة بشكل مهم بسبب أمور بيئية ومن أمثلة الظروف ما يلي:

- وجود تقارير تظهر مشاكل بيئية مهمة، معدة من قبل خبراء في البيئة، أو مدققين داخليين، أو مدققين بيئيين.
- مخالفة القوانين والأنظمة البيئية، والتي تم ملاحظتها في الرسائل المتبادلة مع، أو الصادرة من قبل الوكالات المختصة.
- إدخال اسم المنشأة في سجل أو خطة معلنة للجمهور، لإصلاح تربة ملوثة (إن وجدت).
- تعليقات وسائل الإعلام حول علاقة المنشأة بأمور بيئية مهمة.
- تعليقات تتعلق بأمور بيئية مقدمة ضمن رسائل المحامين.
- أدلة تشير إلى شراء مواد أو خدمات تتعلق بأمور بيئية، والتي هي غير طبيعية حسب طبيعة أعمال المشروع.
- الزيادة في أتعاب الاستشارات القانونية أو البيئية، أو إنها ذات طبيعة غير اعتيادية، أو تسديد غرامات بسبب مخالفة القوانين والأنظمة البيئية.
- في هذه الحالات، على المدقق دراسة الحاجة إلى إعادة تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، والتأثير على مخاطر الاكتشاف. وفي حالة الضرورة، فقد يقرر المدقق استشارة خبير في البيئة.

خبراء البيئة

41. تعتبر الإدارة مسؤولة عن التقديرات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية. وقد تتطلب الإدارة استشارات فنية من مختصين، كالمحامين والمهندسين وخبراء البيئة الآخرين، لمساعدتها في وضع التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالأمور البيئية. مثل هؤلاء الخبراء قد يشاركون في مراحل متعددة من عملية وضع التقديرات المحاسبية والإفصاح، ومن ضمنها مساعدة الإدارة في:

- تحديد الحالات التي يتم فيها إقرار الالتزامات والتقديرات ذات العلاقة المطلوبة (مثلاً، قد يقوم مهندس بيئي بتحقيق أولي على موقع لتحديد فيما إذا حدث تلوث، أو قد يستخدم محامي لتحديد المسؤولية القانونية للمنشأة في استعادة الموقع).
- تجميع المعلومات الضرورية التي تشكل أساس التقديرات، وتوفير تفاصيل المعلومات التي تحتاج إلى إفصاح في البيانات المالية (مثلاً، قد يقوم خبير بيئي بفحص الموقع لغرض المساعدة في تحديد كمية وطبيعة ومدى التلوث، ودراسة الطرق البديلة المقبولة في إصلاح الموقع).
- تصميم خطة الأعمال العلاجية المناسبة، واحتساب التبعات المالية ذات العلاقة.

42. إذا قرر المدقق الاستفادة من نتائج أعمال خبراء البيئة، كجزء من عملية التدقيق، فعليه مراعاة كفاية العمل المنجز من قبل خبراء البيئة لأغراض التدقيق، إضافة لكفاءة الخبير وموضوعيته، وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق (620) «الاستفادة من عمل الخبير». وقد يحتاج المدقق إلى تكليف خبير آخر لدراسة مثل هذا العمل، أو لتطبيق إجراءات إضافية، أو لتعديل تقرير المدقق.

43. بالنظر لكون مجال البيئة هو تخصص حديث، فإن كفاءة الخبير المهنية قد تكون أكثر صعوبة في التقدير من حالة خبراء آخرين، وذلك بسبب احتمال عدم وجود تصديق أو ترخيص، أو عضوية، لهيئة مهنية مناسبة. في مثل هذا الظرف، قد يكون من الضروري للمدقق إعطاء اعتبار خاص لخبرة وسمعة خبير البيئة.

44. أن الاتصالات المناسبة والمستمرة مع الخبير قد تساعد المدقق على فهم طبيعة ومدى وهدف وتحددات تقرير الخبير. وقد يتعامل التقرير مع وجه واحد من أوجه عمليات المنشأة. مثلاً، تقرير المدقق قد يعتمد على تقديرات مكلفة تتعلق بعامل واحد لقضية معينة (مثلاً، تلوث التربة)، بدل تعلقها بتقديرات التكاليف لكافة القضايا المناسبة (مثلاً، تلوث التربة والمياه الجوفية، ومن ضمنها التزامات بديلة مفروضة بموجب القانون). كذلك من الضروري أن يناقش المدقق الافتراضات والطرق والإجراءات والمعلومات الأصلية المستخدمة من قبل الخبير.

التدقيق البيئي

45. «التدقيق البيئي» أصبح، بشكل متزايد، شائع في بعض القطاعات (9). إن مصطلح «التدقيق البيئي» له معاني واسعة مختلفة. ويمكن إجراؤها من قبل خبراء خارجيين أو داخليين (ويتضمنون أحياناً مدققين داخليين)، حسب توجيه إدارة المنشأة. وفي الممارسة، فإن هناك أشخاصاً متعددي الاختصاصات مؤهلين لإجراء التدقيق البيئي. وغالباً ما ينجز العمل من قبل فريق مكون من عدة اختصاصات. وعادة فإن التدقيق البيئي يتم إجراؤه بناء على طلب الإدارة ولأغراض الاستفادة الداخلية. وقد تطرق التدقيق لمواضيع أمور عديدة، من ضمنها تلوث الموقع، أو الالتزام بالقوانين والأنظمة البيئية. ومع ذلك فإن «التدقيق البيئي» هي ليست معادلة لتدقيق تقرير الأداء البيئي.

46. قد يرى، مدقق البيانات المالية للمنشأة، استخدام نتائج «التدقيق البيئي» كأدلة إثبات مناسبة. في هذه الحالة فإن على المدقق أن يقرر فيما إذا كان «التدقيق البيئي» يفي بمقاييس التقييم الذي تضمنها المعيار الدولي للتدقيق (610) «مراجعة عمل التدقيق الداخلي»، أو المعيار الدولي للتدقيق (620) «الاستفادة من عمل الخبير». والمقاييس المهمة التي تؤخذ بعين الاعتبار هي:

1. تأثير نتائج التدقيق البيئي على البيانات المالية.
2. كفاءة ومهارة فريق التدقيق البيئي، وموضوعية المدققين، وخاصة عند انتقائهم من موظفي المنشأة.
3. نطاق التدقيق البيئي، ومن ضمنها ردود فعل الإدارة تجاه التوصيات الناتجة عن التدقيق البيئي، وكيفية التأكد من ذلك.
4. العناية المهنية اللازمة التي التزم بها فريق العمل عند تنفيذ التدقيق البيئي.
5. التوجيه والإشراف والفحص الخاص بعملية التدقيق.

التدقيق الداخلي

47. في حالة وجود وظيفة تدقيق داخلية في الشركة، على المدقق مراعاة فيما إذا كان المدققون الداخليون يتطرقون للأوجه البيئية في عمليات المنشأة كجزء من نشاطهم في التدقيق الداخلي. وإن كان الأمر كذلك، فعلى المدقق مراعاة ملائمة استفادته من أعمالهم لأغراض التدقيق، وتطبيق المقاييس التي تضمنها المعيار الدولي للتدقيق (610) «مراجعة عمل التدقيق الداخلي».

إقرارات الإدارة

48. يتطلب المعيار الدولي للتدقيق (580) «إقرارات الإدارة» بأن يحصل المدقق على إقرارات مكتوبة من الإدارة حول أمور جوهرية للبيانات المالية، وذلك في حالة وجود توقع معقول بعدم وجود أدلة إثبات أخرى كافية وملائمة. أن معظم الأدلة المتوفرة للمدقق والمتعلقة بتأثير الأمور البيئية على البيانات المالية سوف تكون مقنعة وليست حاسمة. لذا فقد يرغب المدقق بالحصول على إقرارات محددة بأن الإدارة:

1. غير مطلعة على أية التزامات أو احتمالات جوهرية ناشئة عن أمور بيئية، ومن ضمنها تلك الناتجة من أعمال غير قانونية، أو يمكن أن تكون غير قانونية.
2. غير مطلعة على أية أمور بيئية أخرى قد يكون لها تأثير جوهري على البيانات المالية.
3. وفي حالة إطلاعهم على مثل هذه الأمور، فإنهم قد أفصحوا عنها بشكل مناسب في البيانات المالية.

تقديم التقارير

49. عند تكوين رأي حول البيانات المالية، يراعى المدقق فيما إذا كانت تأثيرات الأمور البيئية قد عولجت بشكل ملائم، أو تم الإفصاح عنها وفقاً لإطار التقارير المالية المناسبة. إضافة لذلك، على المدقق قراءة أية معلومات أخرى ترفق مع البيانات المالية وذلك لتحديد أية اختلافات جوهرية، مثلاً، تخص أموراً بيئية.

(9) تم إصدار إرشادات حول «التدقيق البيئي» من قبل المنظمة الدولية للتوحيد القياسي «إرشادات حول التدقيق البيئي - المبادئ العامة»، المنظمة الدولية للتوحيد القياسي، جنيف، سويسرا، الطبعة الأولى (1996-10-01).

50. إن تقديرات الإدارة للأمر غير المؤكدة، والإفصاح عنها في البيانات المالية، يعتبران من القضايا الرئيسية التي تحدد التأثيرات على تقرير المدقق. وقد يستنتج المراجع بوجود أمور مهمة غير مؤكدة، أو أن الإفصاح لم يكن مناسباً، بسبب أموراً بيئية. وقد تكون هناك ظروف تؤدي إلى أن يجتهد المدقق بأن فرض الاستمرارية لم يعد ملائماً. ويوفر المعيار الدولي للتدقيق (700) «تقرير المدقق حول البيانات المالية» والمعيار الدولي للتدقيق (570) «الاستمرارية» إرشادات تفصيلية للمدققين في مثل هذه الظروف.

منظور القطاع العام

1. كما تم بيانه في الفقرة 3، فإن هذا البيان يوفر مساعدة عملية للمدققين لتحديد الأمور البيئية، والتصدي لها، خلال قيامهم بتدقيق البيانات المالية. أن هذا الدليل، بشكل عام، قابل للتطبيق من قبل مدققي القطاع العام خلال تدقيقهم للبيانات المالية الخاصة بالحكومة أو منشآت القطاع العام الأخرى. ومع ذلك، فيجب ملاحظة كون طبيعة ونطاق مهام تدقيق القطاع العام قد تتأثر بالتشريعات، والأنظمة، والقرارات، والأوامر الوزارية والتي تفرض تدقيق إضافي و/أو مسؤوليات لتقديم تقارير تتعلق بقضايا بيئية.
2. كما هو جاري في القطاع الخاص، فإن مدققي البيانات المالية الخاصة بالحكومة أو منشآت القطاع العام الأخرى، قد يحتاجون إلى الأخذ بعين الاعتبار تقدير وقياس أية التزامات أو احتمالات لتعويضات بيئية، والإفصاح عن ذلك. وقد تنشأ الالتزامات أو الاحتمالات من أضرار سببتها المنشأة تحت التدقيق أو إحدى وكالاتها. ومع ذلك، فإن الالتزامات أو الاحتمالات في القطاع العام قد تنشأ أيضاً في حالة قبول الحكومة مسؤولية تكاليف التنظيف أو التكاليف الأخرى الملازمة للضرر المسبب من قبل الآخرين، وذلك، مثلاً، في حالة عدم اتخاذ قرار حول الجهة المسؤولة عن الضرر، أو عدم إمكان تحميل المسؤولية إلى آخرين.
3. في بعض الأقطار، قد يكون ملزماً لمدققي القطاع العام تقديم تقرير لحالات عدم الالتزام بالتعليمات البيئية التي تم اكتشافها خلال عملية تدقيق البيانات المالية، بغض النظر فيما إذا كان لحالات عدم الالتزام هذه تأثير جوهري على البيانات المالية للمنشأة، أم لا.
4. كذلك قد تتضمن مسؤوليات الحكومة مراقبة الالتزام بالقوانين والأنظمة المتعلقة بالأمور البيئية. وعلى وجه الخصوص، فإن هذه المراقبة ستكون من مسؤولية وكالة أو وكالات محددة في القطاع العام. وعند القيام بتدقيق البيانات المالية لمثل هذه الوكالة فقد يحتاج المدقق لملاحظة، مثلاً، الضوابط المتعلقة بفرض الأجور/ والغرامات وطرق تحصيل هذه الغرامات. وبالنسبة للحالات التي لم يتم اتخاذ قرار بشأنها، فقد تكون هناك حاجة أيضاً للأخذ بعين الاعتبار تقدير وقياس أية التزامات أو احتمالات، الإفصاح عنها.

ملحق (1)

الحصول على معرفة بطبيعة عمل المنشأة من وجهة نظر بيئية - أسئلة توضيحية

إن الغرض من هذا الملحق هو توفير أمثلة للأسئلة التي قد يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند حصوله على معرفة بطبيعة عمل المنشأة، ومن ضمنها فهم البيئة الرقابية للمنشأة وإجراءات الرقابة فيها، من وجهة نظر بيئية.

إن الأمثلة قد أدرجت لأغراض التوضيح فقط، وليس المقصود بان كافة الأسئلة التوضيحية سوف تكون ملائمة لأي حالة خاصة. كما أن هناك حاجة لتشذيب الأسئلة لتكون ملائمة لظروف محددة لكل تكليف. وفي بعض الحالات، قد يرى المدقق عدم وجود ضرورة لتوجيه أي من هذه الأسئلة.

وقد يكون من الضروري للمدقق أن يستشير خبيراً بيئياً عند تقييم الإجابات المستلمة من موظفي المنشأة، استجابة لأي استفسارات تتعلق بأمور بيئية.

معرفة طبيعة عمل المنشأة

1. هل إن المنشأة تعمل في قطاع معرض لمخاطر بيئية مهمة، والتي تؤثر سلباً على البيانات المالية للمنشأة؟
2. ما هي القضايا البيئية في قطاع المنشأة، بشكل عام؟
3. ما هي القوانين والأنظمة البيئية الواجبة التطبيق على المنشأة؟
4. هل هناك أية مواد تستعمل في منتجات المنشأة أو في عملياتها الإنتاجية والتي تشكل جزءاً من مخطط تدريبياً مطلوب بموجب تشريع، أو تبناه طوعاً القطاع الذي يعمل العميل فيه؟
5. هل تقوم الوكالات الملزمة بمراقبة التزام المنشأة بالمتطلبات البيئية المفروضة بموجب القوانين والأنظمة والتراخيص؟
6. هل تم اتخاذ إجراءات نظامية، أو تم إصدار تقارير من قبل الوكالات الملزمة والتي قد يكون لها تأثير جوهري على المنشأة وبياناتها المالية؟
7. هل تم جدولة مبادرات لمنع أو وضع حد أو تعويض ضرر بيئي، أو لمعالجة صيانة المصادر البيئية المتجددة وغير المتجددة؟
8. هل هناك سوابق لغرامات أو دعاوي قضائية ضد المنشأة أو مدرائها تتعلق بأمور بيئية؟ وأن كان الأمر كذلك، ما هي أسباب هذه الدعاوي؟
9. هل هناك أي دعاوي قضائية غير مفصول فيها تتعلق بالالتزام بالقوانين والأنظمة البيئية؟
10. هل هناك تغطية تأمينية لمخاطر البيئة.

بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة

11. ما هي فلسفة الإدارة وأسلوب تشغيلها الخاص ببيئة الرقابة بشكل عام (يتم تقييمها من قبل المدقق، مستنداً إلى معرفته بطبيعة عمل المنشأة بشكل عام)؟
12. هل أن هيكلية تشغيل المنشأة تتضمن تحديد مسؤوليات، ومن ضمنها الفصل بين الواجبات، لأفراد معينين للرقابة البيئية؟
13. هل لدى المنشأة نظام معلومات بيئية، مستند إلى متطلبات المنظمين أو إلى تقييم المنشأة ذاتها للمخاطر البيئية؟ إن هذا النظام قد يوفر، معلومات حول الكميات الفعلية للانبعاث والنفايات الخطرة، والمميزات البيئية لمنتجات وخدمات المنشأة، ونتائج التفتيش الجاري من قبل الوكالات الملزمة، والمعلومات المتعلقة بحدوث وتأثيرات الأحداث، وعدد الشكاوي المقدمة من مستلمي الودائع؟

14. هل تقوم المنشأة بتشغيل نظام الإدارة البيئية؟ وإن كان الأمر كذلك، هل تم التصديق على هذا النظام من قبل هيئة تصديق مستقلة؟ ومن أمثلة المقاييس المقررة لأنظمة الإدارة البيئية هو المعيار الدولي 14001، وخطة الاتحاد للإدارة والتدقيق؟
15. هل قامت المنشأة (طوعياً) بنشر تقرير أداء بيئي؟ وإن كان الأمر كذلك، هل تم التحقق من صحة التقرير من قبل طرف ثالث مستقل؟
16. هل توجد هناك إجراءات رقابية لتحديد وتقييم المخاطر البيئية، ولمراقبة الالتزام بالقوانين والأنظمة البيئية، ولمراقبة التغيرات المحتملة في التشريعات البيئية التي يتوقع أن تؤثر على المنشأة.
17. هل لدى المنشأة إجراءات رقابية لمعالجة الشكاوي المتعلقة بالأمور البيئية، ومن ضمنها المشاكل الصحية، والمقدمة من موظفي المنشأة أو الأطراف الثالثة؟
18. هل لدى المنشأة إجراءات رقابية للتعامل مع النفايات الخطرة، والتخلص منها، طبقاً للمتطلبات القانونية؟
19. هل توجد إجراءات رقابية لتحديد وتقييم الأخطار البيئية ذات العلاقة بمنتجات وخدمات المنشأة، ولإيصال المناسب للمعلومات إلى الزبائن حول التدابير الوقائية، في حالة الضرورة؟
20. هل لدى الإدارة معرفة بوجود ما يلي، وتأثيراتها على البيانات المالية للمنشأة:
 - أية مخاطر لالتزامات تنشأ نتيجة تلوث التربة أو المياه الجوفية أو المياه السطحية.
 - أية مخاطر لالتزامات تنشأ بسبب تلوث الجو.
 - شكاوي من موظفين أو أطراف ثالثة، لم يتم حسمها، تتعلق بأمور بيئية.

ملحق (2)

الإجراءات الجوهرية لاكتشاف أخطاء جوهرية بسبب أمور بيئية

إن الغرض من هذا الملحق هو توفير أمثلة للإجراءات الجوهرية التي قد يقوم بها المدقق لاكتشاف أخطاء جوهرية بسبب أمور بيئية.

إن الأمثلة قد أدرجت لأغراض التوضيح فقط. وليس المقصود بأن كافة الإجراءات سوف تكون ملائمة لأي حالة خاصة. كما أن هناك حاجة لتشذيب الإجراءات لتكون ملائمة لظروف محددة لكل تكليف. وفي بعض الحالات، قد يرى المدقق عدم وجود ضرورة لأداء أي من هذه الإجراءات.

وقد يكون من الضروري للمدقق أن يستشير خبيراً بيئياً عند تقييم نتائج الإجراءات الجوهرية المتعلقة بالأمور البيئية. إن قرار استشارة الخبير هو أمر يتعلق باجتهاد مهني، محكوم بالظروف وأمر كالحالة التقنية، والتعقيد، والأهمية النسبية للبند ذات العلاقة.

عام

الفحص التوثيقي بشكل عام

1. خذ بعين الاعتبار محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، ولجنة المراقبة، أو أي لجان فرعية أخرى للمجلس وخاصة تلك المسؤولة عن أمور بيئية.
2. خذ بعين الاعتبار المعلومات القطاعية المتوفرة للجمهور، وذلك لمراعاة أية أمور بيئية موجودة أو محتملة مستقبلاً. أيضاً خذ بعين الاعتبار أية تعليقات عامة متوفرة لوسائل الإعلام، إن وجدت.
3. خذ بعين الاعتبار الأمور التالية، إن وجدت.
 - التقارير الصادرة عن خبراء بيئيين حول المنشأة، كتقييم الموقع أو دراسات التأثيرات البيئية.
 - تقارير التدقيق الداخلي.
 - تقارير التدقيق البيئية.
 - تقارير ناشئة عن تحريات متقنة.
 - تقارير صادرة عن الوكالات النظامية وتم تبادل الرسائل معها.
 - سجلات أو خطط، متاحة لاطلاع الجمهور، لإصلاح تربة ملوثة.
 - تقارير الأداء البيئي الصادرة عن المنشأة.
 - الرسائل المتبادلة مع الوكالات الملزمة.
 - الرسائل المتبادلة مع محامي المنشأة.
 - الاستفادة من عمل الآخرين
- 4- في حالة استخدام خبير بيئي (مثلاً، قيام خبير بقياس طبيعة ومدى التلوث، أخذاً بعين الاعتبار طرقاً بديلة لاصلاح الموقع)، وأن النتيجة قد تم إقرارها أو الإفصاح عنها في البيانات المالية:
 1. ادرس تأثير نتائج عمل الخبير على البيانات المالية.
 2. قيم الكفاءة المهنية للخبير البيئي وموضوعيته.
 3. احصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد بأن نطاق عمل الخبير البيئي كافٍ لأغراض تدقيق البيانات المالية.
 4. قيم ملائمة عمل الخبير كدليل إثبات.
 5. في حالة قيام المدقق الداخلي بالتطرق إلى أوجه بيئية معينة في عمليات المنشأة كجزء من وظيفة التدقيق الداخلي، خذ بعين الاعتبار ملائمة عمل المدققين الداخليين لأغراض تدقيق البيانات المالية، مطبقاً المقاييس الموجودة في المعيار الدولي للتدقيق (610) «مراعاة عمل التدقيق الداخلي».

6. في حالة إجراء «تدقيق بيئي»، وأن نتائج التدقيق يمكن أن تؤهلها كدليل إثبات في عملية تدقيق البيانات المالية:
1. راع تأثير نتائج «التدقيق البيئي» على البيانات المالية.
2. قيم الكفاءة المهنية وموضوعية «المدقق البيئي»/ فريق عمل التدقيق.
3. احصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد بأن نطاق «التدقيق البيئي» كافٍ لأغراض تدقيق البيانات المالية.
4. قيم ملائمة عمل «المدقق البيئي» كدليل إثبات.

التأمين

7. استفسر عن وجود تغطية تأمينية حالية (وسابقة) ضد المخاطر البيئية، وناقش ذلك مع الإدارة.

إقرارات من الإدارة

8. احصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة بأنها قد أخذت بعين الاعتبار تأثيرات الأمور البيئية على البيانات المالية، وإنها:
1. غير مطلعة على أية التزامات أو احتمالات جوهرية ناشئة عن أمور بيئية، ومن ضمنها تلك الناتجة عن أعمال غير قانونية، أو يمكن أن تكون غير قانونية.
2. غير مطلعة على أمور بيئية قد ينتج عنها تدهور في قيمة الأصول.
3. وفي حالة اطلاعهم على مثل هذه الأمور، فإنهم قد أفصحوا للمدقق عن كافة الحقائق المتعلقة بذلك.

الشركات التابعة

9. استفسر من مدققي الشركات التابعة عن التزام الشركات التابعة بالقوانين والأنظمة البيئية المحلية ذات العلاقة، وتأثيرها المحتملة على بياناتها المالية.

الأصول

مشتريات الأراضي والآلات والمكائن

10. بالنسبة لمشتريات الأراضي والآلات والمكائن التي تمت خلال الفترة (إما مباشرة من قبل المنشأة، أو بشكل غير مباشر عن طريق اقتناء شركة فرعية)، استفسر عن الإجراءات المتقنة التي قامت بها الإدارة لدراسة آثار الأمور البيئية عند تحديد سعر الشراء، أخذين في الحسبان نتائج التحقيقات الخاصة بالمعالجات والالتزامات إعادة استصلاح الموقع.

الاستثمارات طويلة الأجل

11. اقرأ البيانات المالية المتضمنة استثمارات طويلة الأجل، وناقش ذلك مع الموظفين المسؤولين، وخذ بعين الاعتبار تأثير أية أمور بيئية، تم بحثها بالتفصيل في هذه البيانات المالية، على قيمة الاستثمارات.

تدهور قيمة الأصل

12. استفسر عن أي تغييرات مخططة في الأصول الرأسمالية، كرد فعل للتغييرات الحاصلة في التشريعات البيئية أو التغييرات في استراتيجية المشروع، وقيم تأثيراتها على قيم هذه الأصول أو على قيمة الشركة ككل.
13. استفسر عن السياسات والإجراءات لتحديد الحاجة إلى تخفيض المبلغ المحمول لأحد الأصول في حالات حدوث تدهور في قيمة الأصول بسبب أمور بيئية.
14. استفسر عن المعلومات التي تم تجميعها والتي سيعتمد عليها في وضع التقديرات والافتراضات حول أفضل النتائج المتوقعة لتحديد التخفيض بسبب تدهور قيمة الأصل.
15. افحص المستندات المؤثرة لمبلغ الأصل المحتمل تدهور قيمته، وناقش هذه المستندات مع الإدارة.
16. بالنسبة لأي تدهور في قيم الأصول لأسباب تتعلق بأمور بيئية، كانت موجودة في الفترات السابقة، خذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت الافتراضات التي تتضمن تخفيض القيام المحمولة ذات العلاقة، لازالت مناسبة.

قابلية تحصيل مبالغ المطالبات

17. افحص قابلية تحصيل مبالغ المطالبات المتعلقة بالأمر البيئية والتي تضمنتها البيانات المالية.
18. استفسر عن السياسات وال إجراءات المطبقة للمساعدة في تحديد الالتزامات والمخصصات والاحتمالات الناشئة من أمور بيئية.
19. استفسر عن حالات أو ظروف قد تؤدي إلى نشوء التزامات أو مخصصات أو احتمالات تنشأ من أمور بيئية، مثلاً:
 - مخالفة القوانين والأنظمة البيئية.
 - الدعوات للمثول أمام القضاء أو الغرامات التي تنشأ بسبب مخالفة القوانين والأنظمة البيئية.
 - المطالبات المرفوعة أو المحتملة لأضرار بيئية.
20. في حالة تشخيص وجود تكاليف لتنظيف الموقع، أو وجود تكاليف نقل الموقع مستقبلياً أو إصلاحه، أو وجود غرامات ناشئة عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة البيئية، فيجب الاستفسار عن أية مطالبات ذات علاقة، أو مطالبات محتملة.
21. استفسر واقرأ وقيم المراسلات المتبادلة مع السلطات النظامية والمتعلقة بأمر ذات علاقة بأمر بيئية، وخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت مثل هذه المراسلات تشير إلى وجود التزامات أو مخصصات أو احتمالات.
22. بالنسبة للممتلكات التي تم التخلي عنها، أو شراءها، أو غلقها خلال الفترة، استفسر عن متطلبات تنظيف الموقع أو أهداف نقل الموقع وإصلاحه مستقبلياً.
23. بالنسبة للممتلكات المباعة خلال الفترة (وفي الفقرات السابقة)، استفسر عن أية التزامات تتعلق بأمر بيئية لازالت باقية بموجب عقد أو قانون.
24. قم بإنجاز إجراءات تحليلية وخذ بعين الاعتبار، كلما كان ذلك ممكناً، العلاقة بين المعلومات المالية والمعلومات الكمية الموجودة في السجلات البيئية للمنشأة (مثلاً، العلاقة بين المواد الأولية المستهلكة أو الطاقة المستعملة، وبين نفايات الإنتاج أو نفايات الانبعاث، مع الأخذ بالحسبان التزامات المنشأة بالتخلص من النفايات بشكل مناسب، أو المستويات القصوى للانبعاث).

التقديرات المحاسبية

25. افحص واختبر المعالجات المستخدمة من قبل الإدارة لوضع التقديرات المحاسبية والإفصاح:
 1. راع كفاية العمل المنجز من قبل الخبراء البيئيين المكلفين من قبل الإدارة، إن وجدوا، بتطبيق المعاييس الموجودة في المعيار الدولي للتدقيق (620) «الاستفادة من عمل الخبير».
 2. افحص المعلومات المتجمعة والتي تم وضع التقديرات على أساسها.
 3. ادرس فيما إذا كانت المعلومات مناسبة ويمكن الاعتماد عليها وكافية للغرض.
 4. قيم فيما إذا كانت الافتراضات منسجمة مع بعضها البعض ومع المستندات الثبوتية، ومع المعلومات التاريخية المناسبة، ومع معلومات القطاع.
 5. ادرس فيما إذا كانت التغييرات في المنشأة أو القطاع قد تسبب عوامل أخرى تصبح ذات أهمية للافتراضات.
 6. ادرس الحاجة إلى تكليف خبير بيئي لغرض فحص افتراضات معينة.
 7. اختبر احتسابات الإدارة لتحويل الافتراضات إلى تقديرات محاسبية.
 8. خذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت الإدارة العليا قد استعرضت ووافقت على التقديرات المحاسبية الأساسية المتعلقة بالأمر البيئية.
26. في حالة كون تقديرات الإدارة غير مناسبة، احصل على تقدير مستقل لتعزيز معقولية تقدير الإدارة.
27. بالنسبة للالتزامات والمخصصات والاحتمالات المتعلقة بأمر بيئية، ادرس فيما إذا كانت الافتراضات التي تتضمنها التقديرات لازالت مناسبة.

28. قارن تقديرات الالتزامات المتعلقة بأحد المواقع (مثلاً، تقديرات لإصلاح أو النقل المستقبلي للموقع مع تكاليف إصلاح الموقع في موضع محدد) مع:
1. تقدير الالتزامات لمواقع أخرى لديها مشاكل بيئية متشابهة.
 2. التكاليف الفعلية المتكبدة لموقع مشابه آخر.
 3. تقديرات لتكاليف الالتزامات البيئية الظاهرة في سعر بيع موقع مشابه تم بيعه خلال الفترة.

الفحص التوثيقي

29. افحص وقيم المستندات التوثيقية المؤيدة لمبلغ الالتزام أو المخصص أو الاحتمال البيئي، وناقش هذه المستندات مع الموظفين المسؤولين عنها، مثل:
- دراسات تنظيف أو إصلاح الموقع.
 - أسعار عطاءات تم الحصول عليها لتكاليف تنظيف الموقع، أو تكاليف الانتقال المستقبلي وإصلاح الموقع.
 - المراسلات المتبادلة مع المستشار القانوني حول مبلغ مطالبة مرفوعة، أو مبالغ الغرامات.

الإفصاح

30. افحص كفاية الإفصاح عن تأثيرات الأمور البيئية على البيانات المالية.